

На правах рукописи



Загарских Вера Валерьевна

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ
В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ
КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ
УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЫ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2014

Работа выполнена на кафедре финансов и экономической безопасности факультета экономики и менеджмента Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Вятский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент
Каранина Елена Валерьевна

Официальные оппоненты: **Зырянова Татьяна Владимировна**, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

Зонова Алевтина Вениаминовна доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Вятский государственный гуманитарный университет», профессор кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, декан факультета экономики

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Пермский государственный национальный исследовательский университет»

Защита диссертации состоится 25 ноября 2014 г. в 16:00 ч на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 на базе ФГБОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина» по адресу: 620000, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, зал заседаний Ученого совета (ауд. И-420).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина», <http://dissovet.science.urfu.ru/news2/>.

Автореферат разослан «___» _____ 2014 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Ангелина Владимировна Ильина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. В современных рыночных условиях хозяйствования возрастает роль повышения эффективности расходования государственных ресурсов. Недостаточность ассигнований из федерального бюджета влечет за собой перемены в направлениях хозяйствования казенных учреждений уголовно-исполнительной системы (далее – УИС): бюджетные средства и казенное имущество необходимо использовать оптимально, внутренний хозяйственный сектор учреждений УИС требует серьезных преобразований и улучшений. С нашей точки зрения возникает необходимость перемещения концентрации внимания в казенных учреждениях УИС с затрат на цели деятельности, которые обуславливает внедрение бюджетирования, ориентированного на результат (далее – БОР), основанного на программах, определяющих желаемые результаты. Последние изменения, внесенные в Бюджетный Кодекс РФ, не содержат какого-либо систематизированного регулирования механизмов БОР, имеются лишь отдельные элементы регламентации некоторых их инструментов.

В условиях недостаточного бюджетного финансирования возникает объективная необходимость изменения направлений практической деятельности казенных учреждений УИС меняющимся потребностям государства и поиска дополнительных источников финансирования. С нашей точки зрения именно развитие приносящей доход деятельности казенных учреждений принесет дополнительные средства государственному сектору, в том числе конкретным учреждениям УИС.

Степень изученности и научной разработанности проблемы. В исследование и развитие различных аспектов управленческого учета значительный вклад внесли такие отечественные ученые и специалисты, как Андреев В.Д., Баканов М.И., Балдина С.В., Бойков А.А., Вахрушина М.Н., М.И., Вейцман М.И., Гарнов И.Ю., Денисова К.Е., Егорова С.К., Зонова А.В., Зырянова Т.В., Житников Ю.М., Ивашкевич В.Б., Илышева Н.Н., Илышев

А.М., Кадыров Ф.Н., Каранина Е.В., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Крылов С.И., Кутер Н.Р., Либерман В.Б., Николаева С.Н., Палий В.Ф., Полухина А.Л., Рашитов Р.С., Скребкова Ж.Р., Слабинский В.Т., Тарновский Ю.С., Ткач В.И., Токарев И.Н., Шеремет А.Д. и др.

Теоретический и практический интерес представляют исследования по проблемам бухгалтерского управленческого учета, проведенные такими зарубежными учеными, как Б. Нидлз, Х. Андерсон, М.Ф. Ван Бреда, Д. Колдуэлл, Дж. Сигел, Дж. Шим, Э.С. Хендриксен, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р. Германсон, Дж. Эдвардс, М.И. Манер, К. Друри, Т. Скоун, М.З.Пизенгольц и др.

Безусловный интерес представляет оценка степени изученности вопросов бюджетирования. Зарубежная и отечественная литература по бюджетированию представлена следующими основными авторами: Л.С. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г. Кулакова, В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов, Д. Хан.

Различные аспекты теоретических и прикладных вопросов внедрения бюджетирования в учетный процесс рассматриваются в работах таких авторов, как: Н. Адамов, А. Тилов, А. Андрющенко, И.Н. Батина, А.Ю. Тульская, Е.В. Боровикова, В. Бурцев, Н.В. Владимцев, А.И. Черная, Т.В. Воронченко, Д.В. Жигалов, Т.В. Зырянова, С.И. Жминько, Л.С. Кабир, Е.В. Каранина, А.Е. Карпов, Л.В. Перцов Ю.Ю. Чалая.

Однако библиографическое исследование показало, что на современном этапе развития экономической науки наблюдается относительно небольшое число исследований по проблемам управленческого учета в государственном секторе, бюджетирования, выполняющего функцию информационного обеспечения сферы принятия и реализации управленческих решений в процессе сметного планирования и анализа исполнения бюджета.

Цель и задачи исследования

Целью исследования является формирование и развитие системы управленческого учета и бюджетирования в производственных подразделениях учреждений УИС, ориентированной на повышение доходов и оптимальное расходование бюджетных средств.

В соответствии со сформулированной целью диссертационного исследования были поставлены следующие научные задачи:

- проанализировать возможность применения в государственном секторе экономики РФ международный опыт организации управленческого учета и, в частности, бюджетирования, ориентированного на результат;
- сформулировать основные характеристики бюджетного планирования в РФ в условиях программного целевого бюджетирования, направления оценки деятельности участников бюджетного процесса;
- разработать концепцию управленческого учета и бюджетирования, базирующуюся на модели управленческого учета, модели бюджетирования, ориентированного на результат, и модели контроля исполнения бюджета в производственных подразделениях казенных учреждений УИС;
- выделить особенности бюджетного и управленческого учета в казенных учреждениях УИС;
- сформировать методику организации бюджетирования в деятельности производственных подразделений УИС, построить полноценную бюджетную модель, базирующуюся на системе основных и функциональных бюджетов и оперативного плана платежей;
- разработать карту центров ответственности производственного подразделения казенного учреждения УИС, выделить направления контроля исполнения бюджета, сформировать показатели оценки эффективности центров ответственности;

– разработать практические рекомендации в системе сметного планирования казенных учреждений УИС на основе разработанной модели управленческого учета и бюджетирования, представить проект положения о бюджетировании и форм основных отчетных документов, связанных с управленческим учетом и бюджетированием производственных подразделений УИС.

Области исследования диссертационной работы соответствуют Паспорту научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- п. 1.4. История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета;

- 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей;

- 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности;

- 2.13. Теория и методология бюджетирования.

Предмет исследования – внедрение управленческого учета и бюджетирования в производственных подразделениях казенных учреждений УИС.

Объектом исследования является комплекс методов и показателей управленческого учета и бюджетирования по приносящей доход деятельности производственных подразделений казенных учреждений УИС.

Теоретико-методологической основой работы послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам теории, методологии и организации управленческого учета и бюджетирования, ориентированного на результат.

В диссертации обобщен зарубежный и отечественный опыт совершенствования управленческого учета, использованы положения современной теории бухгалтерского и управленческого учета.

Информационной базой исследования являются нормативно-правовые акты в области бюджетного учета (федеральные законы, постановления Правительства, приказы Министерства финансов РФ, приказы Минюста России, приказы и методические указания ФСИН России). Кроме этого, использовались результаты исследований ученых в области экономики, информация сети Интернет, а также сведения, полученные автором в процессе преподавательской деятельности на курсах повышения квалификации работников ФСИН России.

Научная новизна исследования состоит в формировании и развитии системы управленческого учета и бюджетирования в производственных подразделениях УИС, обеспечивающей оптимальное расходование бюджетных средств, а также повышение доходов федерального бюджета.

Наиболее важные результаты, определяющие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

1. Определено понятие «современный стратегический управленческий учет деятельности казенных учреждений», как активная приспособленная система управления, оперативно отвечающая информационным потребностям руководства, обеспечивающая достижение стратегических и тактических целей казенного учреждения, выделены его основные отличия от традиционного управленческого учета. Обосновано содержание основных современных концепций управленческого учета (ABC, LCC, TC, ABM, SCM, BSC), в частности, сущность подходов, основные проблемы и задачи (п. 1.4, 1.7 паспорта научной специальности).

2. Обоснован переход российской экономики к эффективному управлению государственных ресурсов посредством преобразования затратного метода финансирования в бюджетирование, ориентированное на результат. Систематизированы основные отличительные характеристики затратного бюджетирования и БОР, обозначены основные учетно-аналитические позиции перехода к программно-целевым методам бюджетного планирования, направления оценки деятельности участников

бюджетного процесса (п. 1.7, 1.8, 2.13 паспорта научной специальности ВАК).

3. Сформирована концепция внедрения системы управленческого учета и бюджетирования, включающая в себя три базовые учетно-аналитические модели: модель управленческого учета казенных учреждений, модель БОР, модель контроля исполнения бюджета в казенных учреждениях (п. 1.7, 1.8, 2.13 паспорта научной специальности).

4. Предложена методика внедрения системы бюджетирования в планово-аналитическую деятельность производственных подразделений УИС, в рамках которой представлены полноценная бюджетная модель, включающая в себя систему основных, функциональных бюджетов и оперативного плана платежей; функциональная модель, учитывающая взаимосвязь полномочий и ответственности и показатели оценки эффективности работы центров ответственности. Разработана карта центров ответственности производственного подразделения казенного учреждения УИС, предполагающая формирование системы контроля исполнения бюджетов в учреждении на основе факторного анализа отклонения бюджета учреждения по финансовым результатам (п. 1.7, 1.8, 2.13 паспорта научной специальности).

5. Разработаны практические рекомендации по развитию системы сметного планирования казенных учреждений УИС на основе предлагаемой модели управленческого учета и бюджетирования, представлены проект положения о бюджетировании и формы основных отчетных документов, обеспечивающих процесс внедрения управленческого учета и бюджетирования (п. 1.7, 1.8, 2.13 паспорта научной специальности).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Выводы и предложения, полученные автором в процессе исследования, углубляют теоретико-методологические аспекты управленческого учета и бюджетирования в УИС. Авторский подход к построению системы управленческого учета на основе полноценной бюджетной модели можно

использовать при постановке системы БОР, в любом производственном подразделении казенных учреждений и предприятий иных форм собственности.

Рекомендуемая система БОР, поможет оценить, насколько эффективно происходит финансирование того или иного проекта, федеральной программы. Практическая значимость исследования заключается в возможности эффективного использования государственных ресурсов, увеличения доходов федерального бюджета России.

Апробация результатов диссертации. Основные теоретические и практические положения диссертации были раскрыты в докладах, представленных на круглых столах, научно-практических конференциях и опубликованы в сборниках научных трудов, рецензируемых журналах, в материалах международных научно-практических конференций.

Основные теоретические и методические разработки используются в учебном процессе при подготовке специалистов, проходящих курсы повышения квалификации в Кировском институте повышения квалификации работников ФСИН России по направлениям: «Главные бухгалтеры исправительных колоний, воспитательных колоний, следственных изоляторов, лечебно-исправительных колоний», «Начальники финансово-экономических управлений», «Главные экономисты, начальники планово-экономических отделов», «Старшие ревизоры», «Начальники центров трудовой адаптации осужденных», «Заместители начальников колоний по производству и тылу».

Модель управленческого учета и бюджетирования будет внедрена в программу «1С – бюджетирование» для учреждений УИС.

Структура и объем диссертационной работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 160 источников. Основное содержание изложено на 202 страницах, работа включает 34 рисунка, 40 таблиц и 7 приложений.

Публикационное обеспечение диссертационного исследования.

Основные положения и выводы диссертации изложены в 12 публикациях, среди которых 8 статей объемом 5,9 п.л. (в том числе 4 статьи в научных журналах, определенных ВАК Минобрнауки РФ объемом 4,1 п.л.), 1 монография (17,8 п.л.), 2 учебных пособия (16,4 п.л.), практикум (2,6 п.л.). Общий объем публикаций составляет 42,7 п.л. (авторских – 32,5 п.л.).

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обоснована актуальность проводимого исследования, определены его цели и задачи, охарактеризованы объект и предмет исследования, намечены пути раскрытия научной новизны и практической значимости.

В **первой главе** детально рассмотрены существующие теоретико-методологические основы развития управленческого учета и бюджетирования, эволюционный процесс управленческого учета в зарубежной практике. Это позволило проанализировать международный опыт организации управленческого учета и бюджетирования, а также идентифицировать БОР в государственном секторе экономики, с учетом особенностей финансового обеспечения казенных учреждений при программно-целевом бюджетировании.

Во **второй главе** исследованы методические аспекты формирования концепции управленческого учета и бюджетирования в производственных подразделениях казенных учреждений УИС. Представленная Концепция базируется на трех моделях: модель управленческого учета в казенных учреждениях, модель БОР, модель исполнения бюджета. Выделен элемент бюджетирования как управленческая технология в деятельности производственных подразделений казенных учреждений. Разработана система бюджетирования, позволяющая формировать полную информацию об имущественном положении, финансовом результате и движении денежных средств, необходимая для принятия оптимальных управленческих решений. Разработана бюджетная модель, как основа бюджетирования

производственного подразделения УИС. Обозначена взаимосвязь полномочий и ответственности центров ответственности созданной финансовой структуры. Разработаны показатели оценки эффективности работы центров ответственности в производственном подразделении УИС. Разработана взаимосвязанная система бюджетов, а удовлетворяющая потребности руководства по эффективному использованию ресурсов и повышению доходов, и позволяющая учреждению составить смету по приносящей доход деятельности.

В **третьей главе** предложен разработанный механизм развития системы сметного планирования в учреждениях УИС на основе рекомендуемой модели управленческого учета и бюджетирования. Разработаны положение по бюджетированию, регламент и формы отчетных документов по управленческому учету и бюджетированию в производственных подразделениях УИС. Разработана внутренняя отчетность, позволяющая усилить контроль исполнения бюджета. Приведен пример составления бюджетной сметы в части приносящей доход деятельности казенных учреждений УИС.

В **заключении** приведены обобщенные результаты исследования.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Определено понятие «современный стратегический управленческий учет деятельности казенных учреждений» как активная приспособленная система управления, оперативно отвечающая информационным потребностям руководства казенного учреждения, обеспечивающая достижение стратегических и тактических целей, выделены его основные отличия от традиционного управленческого учета.

Проанализирован процесс эволюции или развития управленческого учета в мировой практике как экономической деятельности, который

подразделяется на четыре этапа (рисунок 1). На каждом из этапов происходит соответствующее смещение ключевых приоритетов и расширение предметной области управленческого учета.

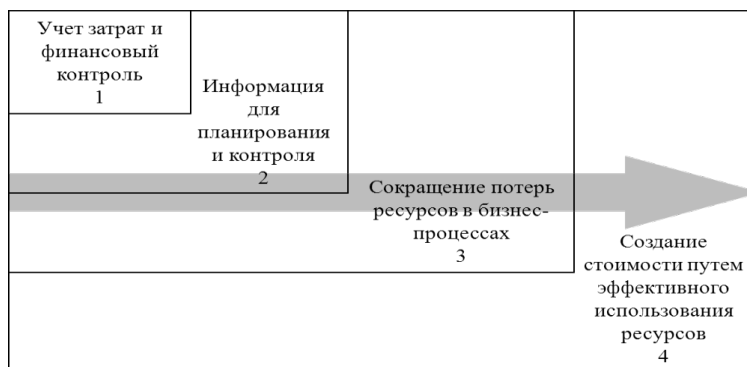


Рисунок 1 – Эволюция управленческого учета

На основании проведенных исследований, автором сделан вывод, что управленческий учет представляет собой не только учет как таковой, но также процессы планирования, контроля и анализа. Основным элементом стратегического управленческого учета, который формируется на третьем и четвертом этапах эволюции (рисунок 1) является концентрирование внимания на внешних факторах, влияющих на деятельность учреждения, что является отличительной чертой от традиционного управленческого учета (рисунок 2).

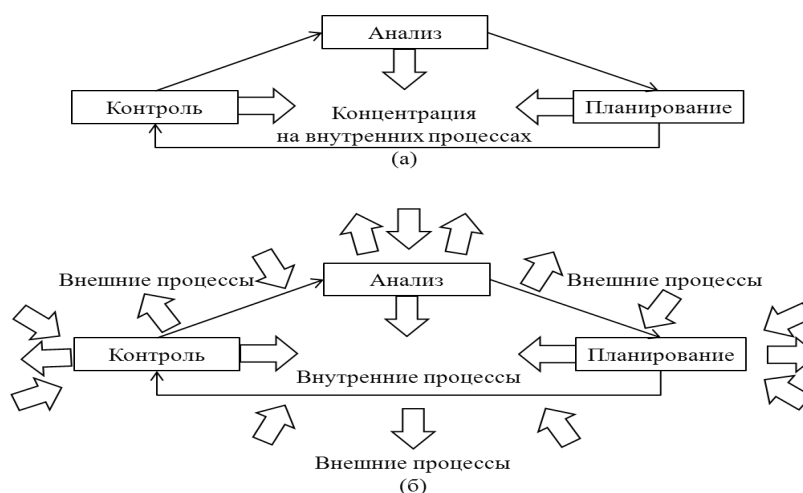


Рисунок 2 – Управленческий учет: а – традиционный, б – стратегический

Сделан вывод, что современный стратегический управленческий учет служит средством информационной поддержки принятия, реализации и оценки оперативных и стратегических решений на основе

систематизированного сбора и обработки данных, характеризующих состояние не только внутренней финансово-хозяйственной деятельности, но и внешней по отношению к управляемому учреждению среды – конкурентной, клиентской и т. д.

Обосновано содержание основных современных концепций управленческого учета (ABC, LCC, TC, ABM, SCM, BSC).

Анализируя основные современные концепции управленческого учета, в исследовании отражен авторский концептуальный подход к определению сущности современного стратегического управленческого учета для казенных учреждений УИС. С нашей точки зрения, в государственном секторе экономики управленческий учет представляет собой согласованную с бюджетным и налоговым учетом подсистему аналитического процесса (рисунок 3), целью которого является обеспечение необходимой информацией руководство, которое несет ответственность за выполнение поставленных задач.

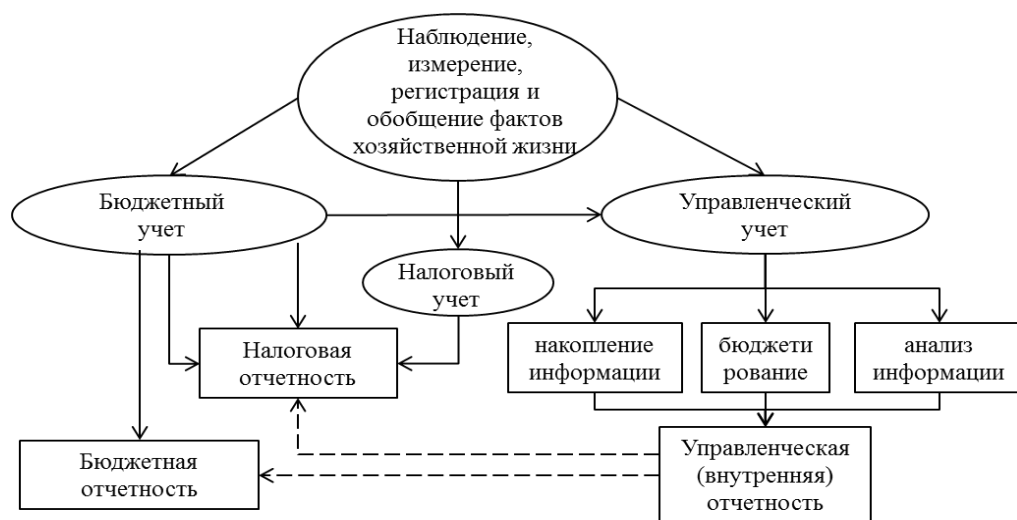


Рисунок 3 – Формирование информации в подсистемах учета казенных учреждений

В настоящее время управленческий учет практически отсутствует в казенных учреждениях УИС.

2. Обоснован переход российской экономики к эффективному управлению государственных ресурсов посредством преобразования

затратного метода финансирования в бюджетирование, ориентированное на результат. Систематизированы основные отличительные характеристики затратного бюджетирования и БОР, обозначены основные направления оценки деятельности участников бюджетного процесса.

Для организации бюджетного процесса и государственного управления, при котором планирование расходов осуществляется в непосредственной связи с достигаемыми результатами, необходимо внедрить БОР. БОР автор рассматривает как формирование бюджета, основанное на программах, в основе которых положены желаемые результаты (рисунок 4).

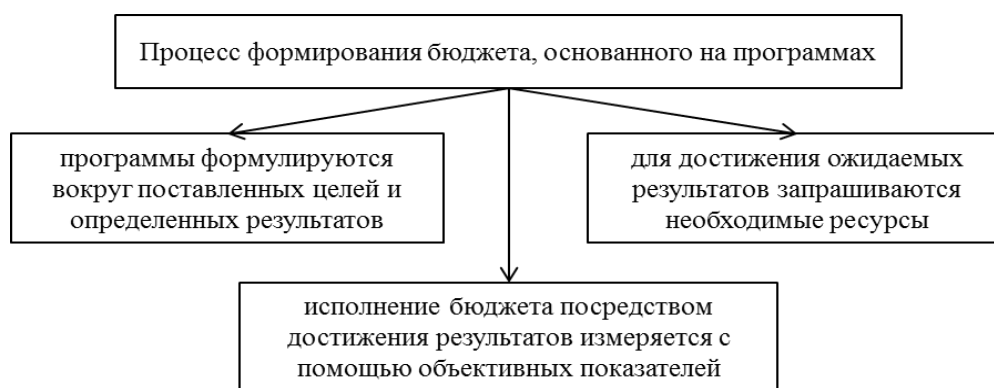


Рисунок 4 – Процесс формирования бюджета

Развитие бюджетирования, ориентированного на результат (рисунок 5), становится приоритетным в странах с развитой экономикой и, по нашему мнению, может служить примером реформирования государственного сектора экономики в России. В настоящее время новый подход к разработке бюджета, его исполнению является актуальным, поскольку позволяет оценить насколько эффективно происходит финансирование того или иного проекта, программы.

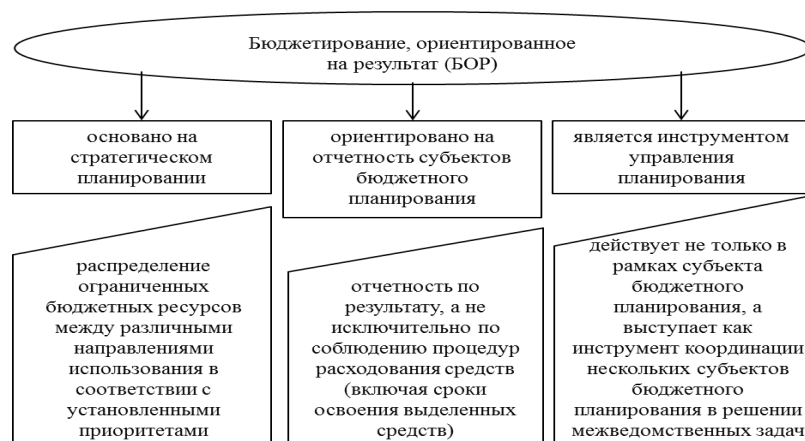


Рисунок 5 – Характеристики БОР

Автором систематизированы основные характеристики затратного бюджетирования и бюджетирования, ориентированного на результат, а также их отличия (таблица 1).

Таблица 1 – Отличия БОР от затратного бюджетирования

Затратное бюджетирование	Бюджетирование, ориентированное на результат
<i>Взаимосвязь бюджетирования с планами работы</i>	
Существующие расходы по бюджету распределяется между получателями бюджетных средств	Объем и структура бюджетных расходов непосредственно связана с политическими приоритетами и ожидаемыми социальными и экономическими результатами
<i>Принцип планирования расходов</i>	
Агрегирование расходных смет получателей бюджетных средств	Распределение бюджетных средств между социально значимыми программами на основе приоритета
<i>Используемая классификация расходов бюджета</i>	
Экономическая и ведомственная классификация	Программная (функциональная) классификация
<i>Формат проекта бюджета</i>	
Объем средств, направляемый на финансирование статей бюджетных расходов	Цели, программы, результаты, критерии эффективности
<i>Самостоятельность принятия решений об использовании средств</i>	
Подробная детализация расходов экономической ответственности за целевое использование средств	Свобода программы управления ресурсами, ответственность за достижение запланированных результатов наименее затратными способами
<i>Форма контроля исполнения бюджета</i>	
Преимущественно внешний контроль, уделяющий особое внимание целевому использованию бюджетных средств (по статьям бюджетной классификации)	В основном внутренний контроль, сосредоточенный на мониторинге критериев эффективности

Фокус внимания внешнего контроля	
Подробные статьи расходов	Общие затраты, степень достижения запланированных результатов, качество внутреннего контроля
Отчетность по исполнению бюджета	
Сравнение фактических затрат по отношению к запланированным	Выполнение задач, причины отклонений, необходимость корректировки программы

По нашему мнению, заверченный переход к БОР предполагает, что структура государственного бюджета не включает статей расходов, отличных от целевых программ. Наиболее важным для целей БОР является сопоставление показателей затрат и результатов деятельности государственных органов в отчетном и плановом периоде, а также анализ результативности бюджетных расходов и обоснование мер по ее повышению. Оценку мы рекомендуем проводить по направлениям, отраженным на рисунке 6. В соответствии с показателями динамики плановых и фактических результатов за отчетный период и расходов на их реализацию могут оцениваться результаты деятельности участников бюджетного планирования.



Рисунок 6 – Направления оценки деятельности участников бюджетного процесса

Мы считаем, что формирование БОР в России будет являться логическим продолжением реформирования процесса учета и планирования деятельности государственных органов, т.к. является очевидной связью между ожидаемым среднесрочным планированием бюджета, ожидаемым стратегическим планированием мероприятий социально-экономической государственной политики и ориентированным на результат бюджетированием.

3. Сформирована концепция внедрения системы управленческого учета и бюджетирования, включающая в себя три базовые учетно-аналитические модели: модель управленческого учета казенных учреждений, модель БОР, модель контроля исполнения бюджета в казенных учреждениях (рисунки 7, 8, 9).

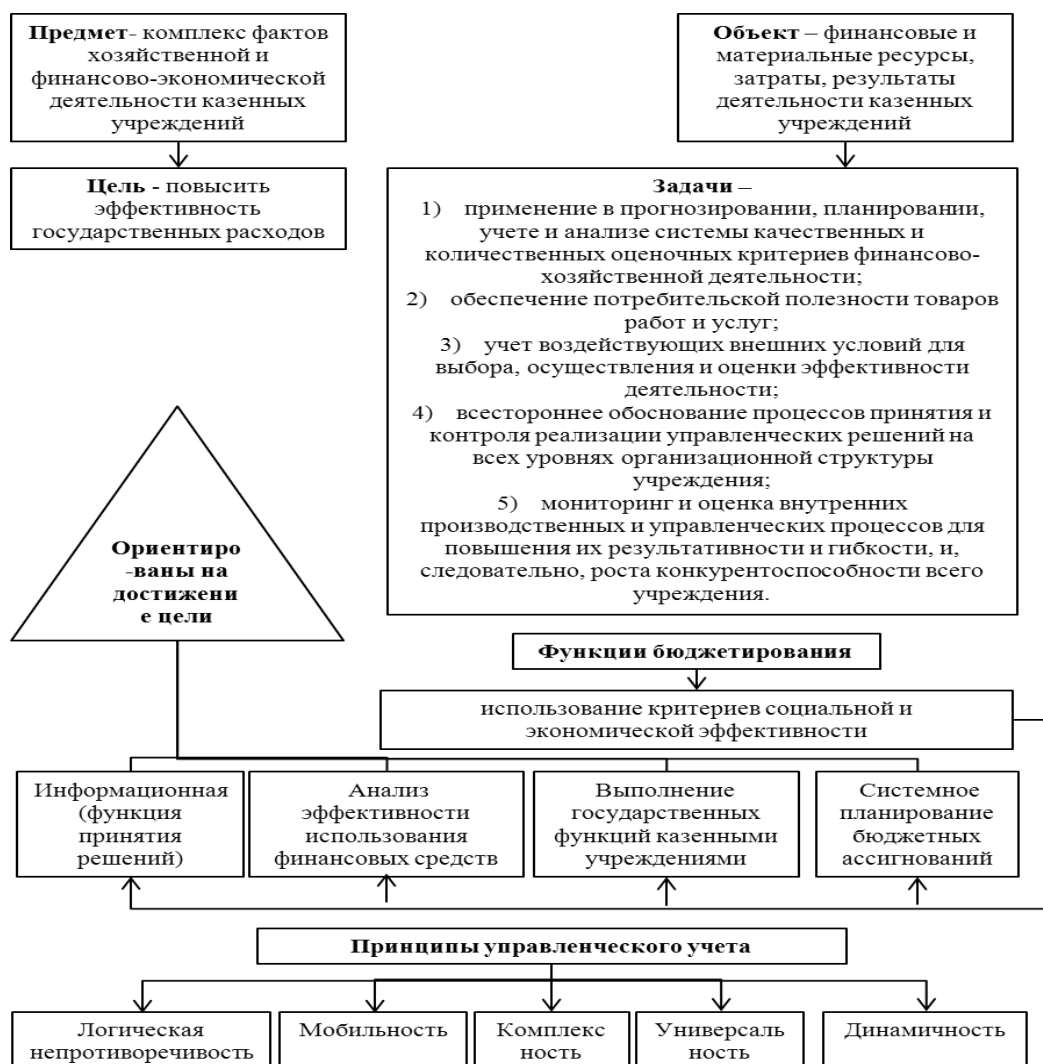


Рисунок 7 – Модель управленческого учета казенных учреждений

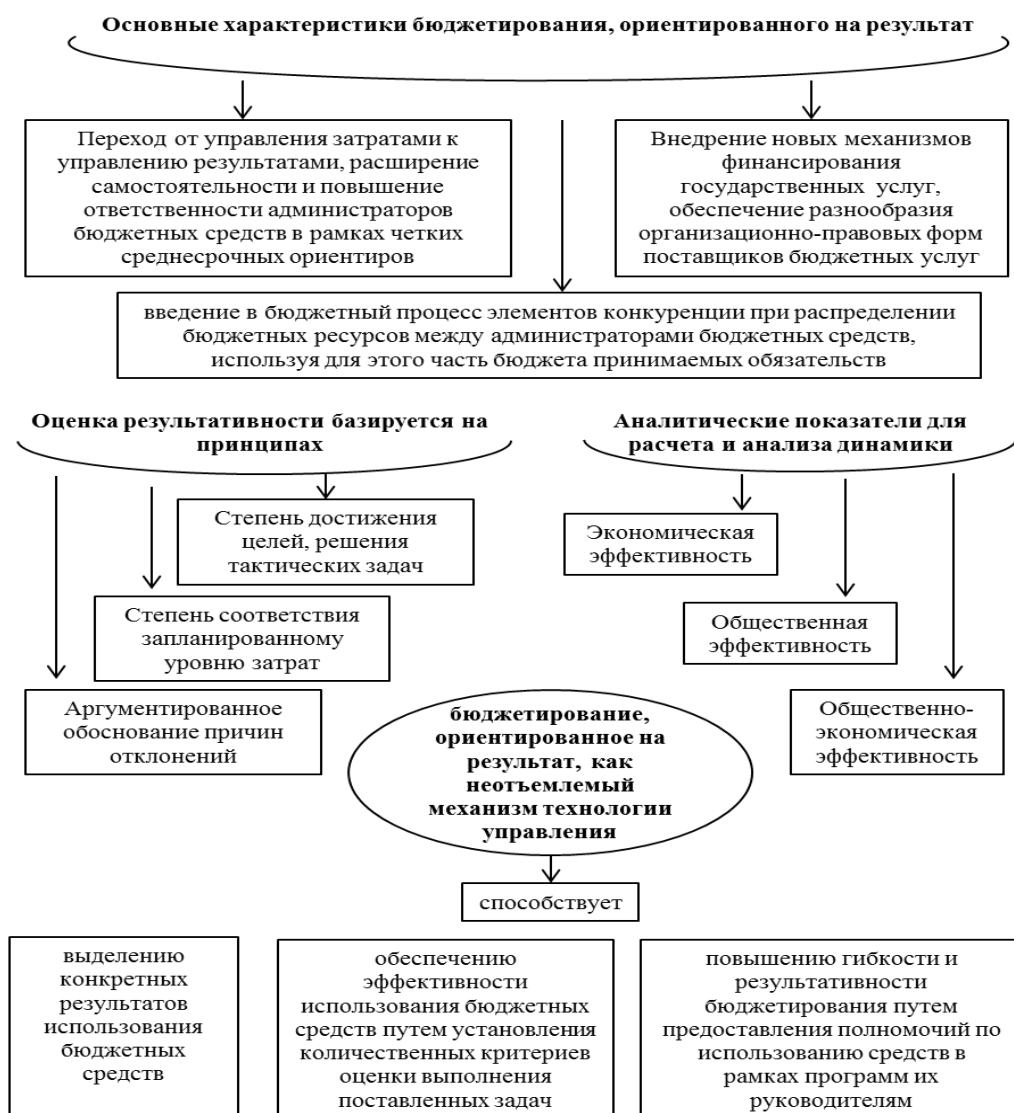


Рисунок 8 – Модель бюджетирования, ориентированного на результат



Рисунок 9 – Модель контроля исполнения бюджета в казенных учреждениях

Основная цель представленной разработанной Концепции заключается в повышении эффективности государственных расходов, увеличению дополнительного источника бюджетного финансирования.

4. Предложена методика внедрения системы бюджетирования в планово-аналитическую деятельность производственных подразделений УИС, в рамках которой представлены полноценная бюджетная модель, включающая в себя систему основных, функциональных бюджетов и оперативного плана платежей производственного подразделения УИС, функциональная модель, учитывающая взаимосвязь полномочий и ответственности и показатели оценки эффективности работы центров ответственности.

С учетом целей и условий функционирования казенных учреждений УИС система бюджетного учета характеризуется наличием своей специальной нормативной базы. Автор выделяет основные отличия между бюджетным и управленческим учетом в таблице 2.

Таблица 2 – Особенности бюджетного и управленческого учета

Критерий	Бюджетный учет	Управленческий учет
Цель	Обеспечение пользователей информацией о деятельности учреждения и его имущественном положении	Планирование деятельности учреждения, отдельных подразделений, контроль выполнения планов
Пользователи	Внешние и внутренние (главным образом государственные органы)	Руководители учреждения. Данные управленческого учета могут быть доведены до каждого специалиста учреждения в пределах его компетенции
Наличие стандартов	Единые правила учета устанавливаются на государственном уровне для всех казенных учреждений.	Порядок управленческого учета устанавливается учреждением самостоятельно исходя из управленческих потребностей руководства. Возможны единые правила учета для участников группы учреждений, относящихся к одному территориальному органу УФСИН
Временной охват	Только исторические данные. Доходы и расходы отражаются нарастающим итогом с начала календарного года	Определяется учреждением самостоятельно. Наряду с историческими данными используются прогнозные показатели
Состав отчетности	Задается на законодательном уровне	Определяется учреждением самостоятельно

Окончание таблицы 2

Частота учета и представления отчетности	Учет является непрерывным процессом. Периодичность представления финансовой отчетности определяется требованиями контролирующих органов.	Определяется учреждением самостоятельно. Система должна быть организована таким образом, чтобы была возможность представления всей информации, необходимой для принятия управленческих решений по запросу руководства
Ответственность за недостоверность или несвоевременность учета	Уголовная и административная	Определяется учреждением самостоятельно. Может быть предусмотрена дисциплинарная ответственность
Контроль достоверности	Финансово-бюджетный надзор. Ведомственный контроль	Внутренняя проверочная комиссия
Единицы измерения	Только денежные единицы измерения. Учет осуществляется в валюте Российской Федерации	Возможно использование любых единиц измерения, в т.ч. натуральных и относительных.
Источники информации	«Оправдательные документы» в отношении каждой хозяйственной операции	Определяются учреждением самостоятельно. Могут использоваться данные, не привязанные к изменению имущественного положения учреждения (например, табели учета рабочего времени, соглашения об использовании внутри учреждения плановых цен)
Точность информации	Все данные отражаются с точностью до одной копейки	Определяется учреждением самостоятельно

Пример построения бюджетной модели, которая может быть основой системы бюджетирования производственного подразделения в любом казенном учреждении УИС, представлен в виде схемы (рисунок 10).

Обозначена взаимосвязь полномочий и ответственности центров ответственности созданной финансовой структуры (рисунок 11).

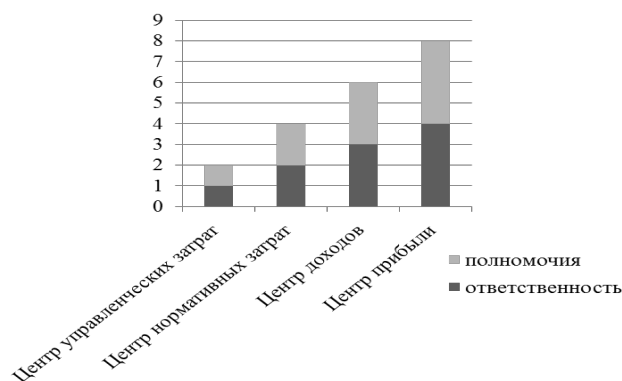


Рисунок 11 – Взаимосвязь полномочий и ответственности центров ответственности созданной финансовой структуры

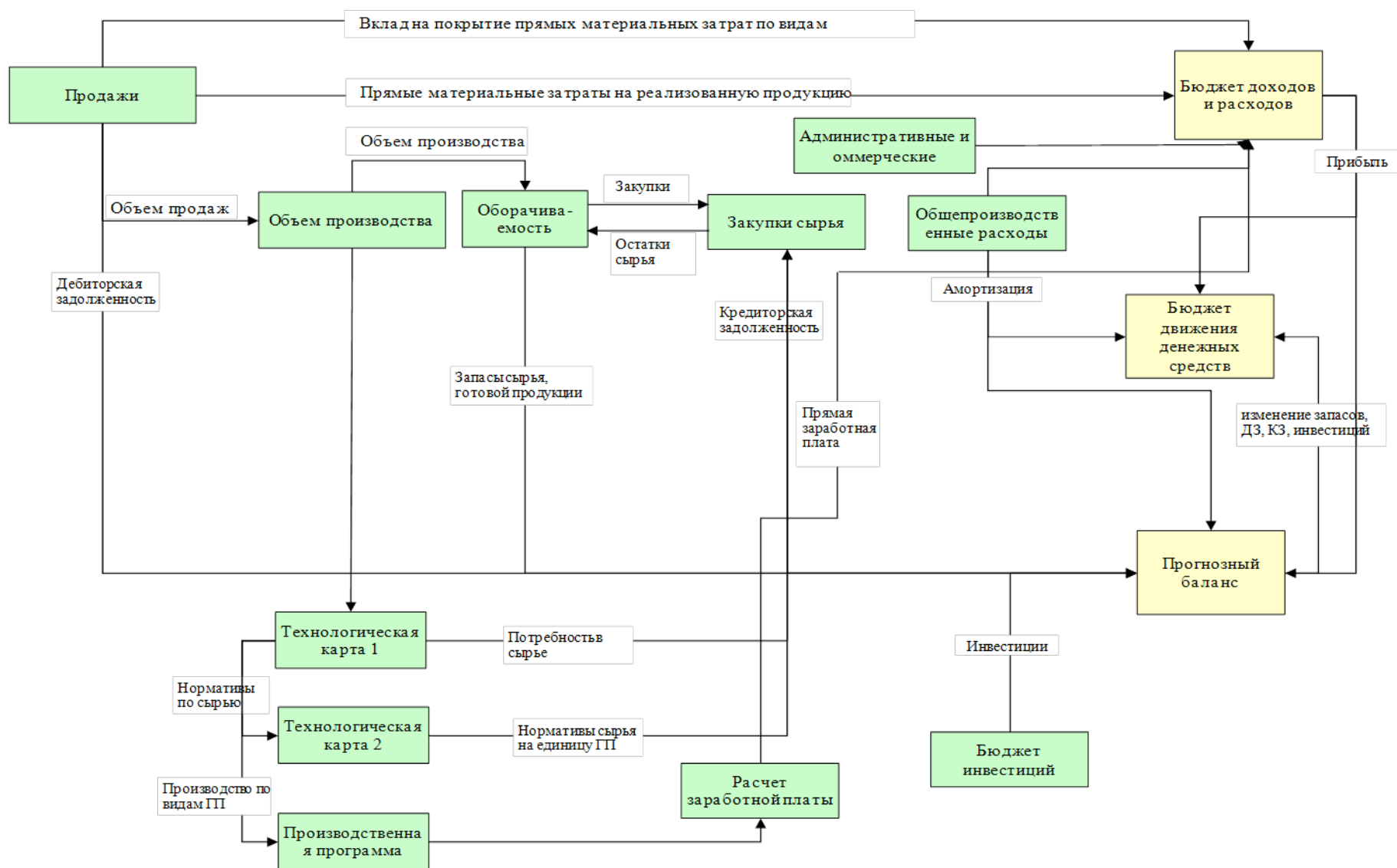


Рисунок 10 – Бюджетная модель производственного подразделения казенного учреждения УИС

Автором выделены следующие показатели оценки эффективности работы центров ответственности (таблица 3).

Таблица 3 – Показатели оценки эффективности работы центров ответственности

Центр ответственности	Показатель оценки эффективности
центры управленческих затрат	процент экономии бюджета при удовлетворительном исполнении задач административного бюджета; сумма затрат.
центры нормативных затрат	экономия фактических затрат по сравнению с плановыми; сумма затрат; производственные показатели.
центры доходов	валовой доход при фиксированном бюджете затрат; объем продаж и поступлений денежных средств; сумма коммерческих затрат.
центры прибыли	валовая прибыль; объем продаж и поступлений денежных средств; сумма затрат.

Разработана карта центров ответственности производственного подразделения казенного учреждения УИС, предполагающая формирование системы контроля исполнения бюджетов в учреждении на основе факторного анализа отклонения бюджета учреждения по финансовым результатам.

В исследовании автором сформирована система связей основных, функциональных бюджетов и оперативного плана платежей производственного подразделения казенного учреждения УИС (рисунок 12). Предложена методика их формирования.

В работе автором выделены три направления контроля исполнения бюджетов – предварительный, текущий (оперативный) и заключительный. Последние два вида контроля основаны на отчетности, сравнении плана с фактом (рисунок 13).

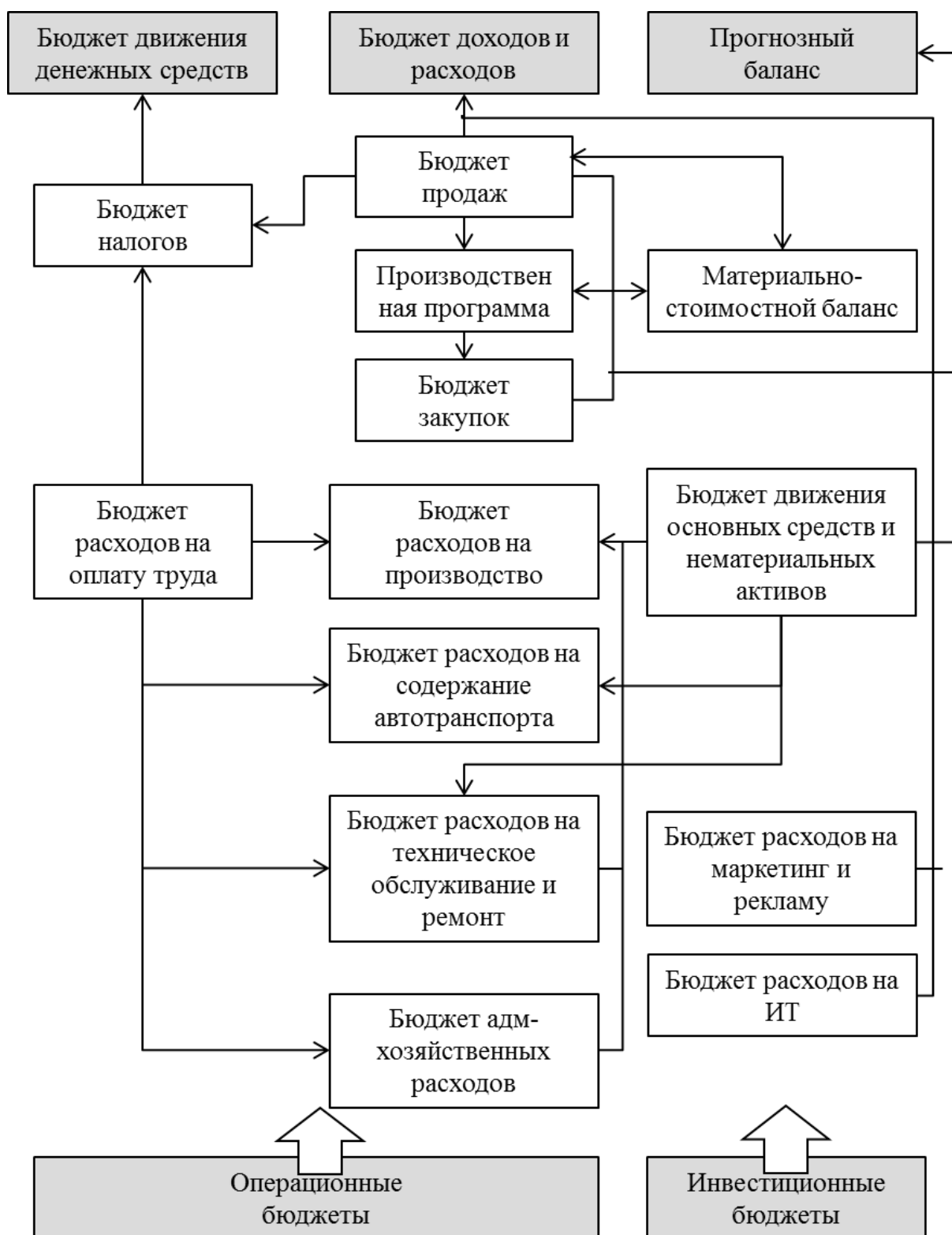


Рисунок 12 – Система связей основных и функциональных бюджетов
производственного подразделения казенного учреждения УИС

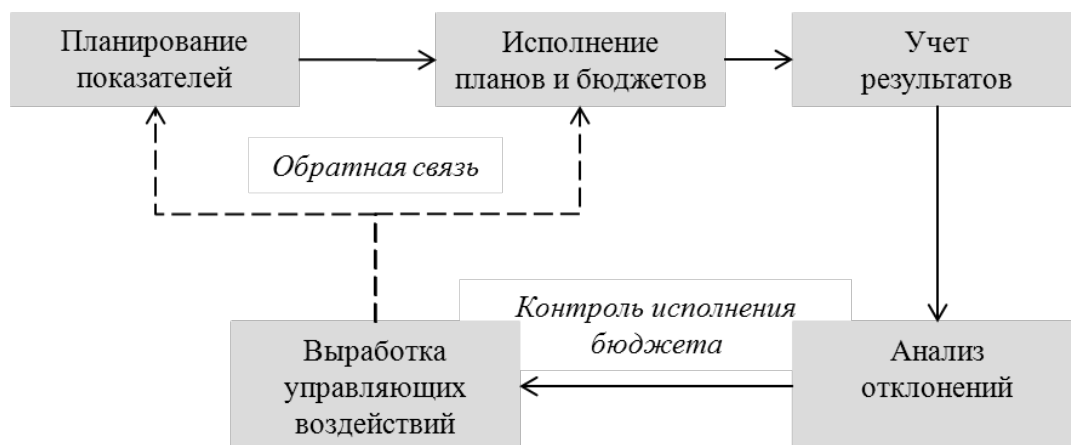


Рисунок 13 – Контроль исполнения бюджета в учреждении

Разработана модель факторного анализа отклонений по статьям бюджета. Факторный анализ выполняет функцию управления, минимизации негативных факторов, обнаруженных в ходе выполнения анализа исполнения бюджета (рисунок 14).



Рисунок 14 – Модель факторного анализа отклонения бюджета учреждения по финансовым результатам

5. Разработаны практические рекомендации по развитию системы сметного планирования казенных учреждений УИС на основе предлагаемой модели управленческого учета и бюджетирования, представлены проект положения о бюджетировании и формы основных отчетных документов, обеспечивающих процесс внедрения управленческого учета и бюджетирования в производственных подразделениях УИС.

По нашему мнению, разработанная Концепция бюджетирования будет способствовать совершенствованию процесса планирования и составления бюджетной сметы по деятельности учреждения, приносящей доход; поможет руководителям учреждений в принятии на ее основе обоснованных, взвешенных решений о стратегии и тактике функционирования учреждения в различных сферах УИС. На основе представленных бюджетов составляется общая смета – заявка на дополнительное бюджетное финансирование по кодам бюджетной классификации. Пример расчета общего размера дополнительного источника бюджетного финансирования на очередной финансовый год приведен в таблицах, где сквозным связующим элементом планирования является бюджетная классификация доходов и расходов от приносящей доход деятельности.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных ВАК:

1. Загарских В.В. Международный опыт организации управленческого учета / В.В. Загарских, Р.Н. Сунгатуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 12 (210). – С. 17–27 (1 п.л. / 0,9 п.л.).

2. Загарских В.В. Составление бюджетной сметы учреждений уголовно-исполнительной системы / В.В. Загарских // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 29 (227). – С. 39–57 (1,4 п.л.).

3. Загарских В.В. Система бюджетирования как основа сметного планирования в производственных подразделениях казенных учреждений уголовно-исполнительной системы / В.В. Загарских // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 44 (290). – С. 30–41 (0,9 п.л.).

4. Загарских В.В. Бюджетирование в учреждениях уголовно-исполнительной системы, ориентированное на финансовый результат / В.В. Загарских // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 21 (315). – С. 31-41 (0,8 п.л.).

Монографии:

5. Загарских В.В. Совершенствование системы учета и бюджетирования в производственных подразделениях казенных учреждений / В.В. Загарских, Е.В. Каранина. – Киров: Изд-во ВятГУ; ПРИП, 2014. – 284 с. (17,8 п.л. / 16,8 п.л.).

Статьи в сборниках научных трудов и материалов научно-практических конференций:

6. Загарских В.В. Проблемы внедрения управленческого учета в казенных учреждениях уголовно-исполнительной системы / В.В. Загарских, Р.Н. Сунгатуллина // Науче нового века – знания молодых: материалы Международной научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и соискателей: в 3 частях, Киров, 2011. – Киров: Вятская ГСХА, 2011. – Ч. III: Экономические науки. – С. 54–64. (0,5 п.л. / 0,4 п.л.).

7. Загарских В.В. Формирование системы управленческого учета, обусловленное особенностями функционирования учреждений уголовно-исполнительной системы / В.В. Загарских // Организационно-правовое, психолого-педагогическое и социально-экономическое обеспечение Концепции развития уголовно-исполнительной системы РФ до 2020 года: современное состояние и перспективы: сб. материалов Международной

научно-практической конференции: в 2 томах. – Рязань: Академия ФСИН России, 2011. – Т. 2. – Ч. 1. – С. 50–55 (0,4 п.л.).

8. Загарских В.В. Нововведения в Российском законодательстве, относительно казенных учреждений УИС / В.В. Загарских // Актуальные проблемы деятельности органов и учреждений ФСИН России в условиях развития УИС: материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Киров: Кировский филиал Академии ФСИН России, 2011. – С. 73–79 (0,4 п.л.).

9. Загарских В.В. Проблемы бюджетного учета в казенных учреждениях УИС / В.В. Загарских // Система исполнения наказаний и общество: проблема взаимодействия в современных условиях: материалы межвузовской научно-практической конференции. – Киров: Кировский филиал Академии ФСИН России, 2012. – С. 251–258 (0,5 п.л.).

Учебные пособия:

10. Загарских В.В. Учет вооружения и боеприпасов в подразделениях УИС: учебное пособие / Л.М. Видягина, В.В. Загарских, И.В. Разумова. – Киров: Кировский филиал Академии ФСИН России, 2010. – Гл. 2. – С. 14–60. (10,0 п.л. / 3,4 п.л.).

11. Загарских В.В. Бухгалтерский учет и контроль производства и реализации продукции животноводства в учреждениях УИС: учебное пособие / В.В. Загарских, И.В. Разумова. – Киров: Кировский филиал Академии ФСИН России, 2012. – Гл. 2,3. – С. 16–71. (6,4 п.л./ 4,0 п.л.).

12. Загарских В.В. Бюджетный учет в учреждениях и органах УИС: практикум / В.В. Загарских. – Киров: Кировский филиал Академии ФСИН России, 2012. – 72 с. (2,6 п.л.).